

0- 793556

На правах рукописи

*Протасов А.Е.*

ПРОТАСОВ Алексей Евгеньевич

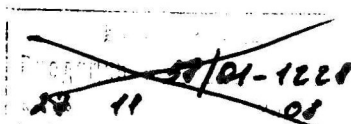
УЧЕТ И АНАЛИЗ  
НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ  
ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
НА ОСНОВЕ МЕТОДА ABC

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук



Саратов - 2008



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета Саратовского государственного социально-экономического университета.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор  
Садыкова Тамара Махмутовна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Богатая Ирина Николаевна  
- канд. экон. наук, доцент  
Горбачева Людмила Александровна

Ведущая организация - Рязанский государственный университет им.  
С.А.Есенина.

Защита состоится 17 декабря 2008 года в 15<sup>00</sup> час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

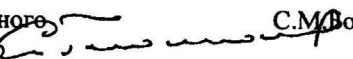
С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 15 ноября 2008 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690410

Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор  С.М. Богомолов

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Развитие технологий и усложнение производственных процессов привело к переходу от линейно-функционального к процессно-ориентированному управлению предприятием, обуславливающему увеличение накладных расходов. В этих условиях требуется учетная система нового типа, нацеленная на поиск резервов экономии накладных расходов по бизнес-процессам.

Действенным методом оптимизации учета накладных расходов является контрольно-информационная система ABC (activity based costing), обеспечивающая тесную взаимосвязь между накладными расходами и продукцией на основе выполняемых функциональных обязанностей управленческого персонала.

Среди множества сложных задач, решаемых в системе ABC, особого рассмотрения требуют вопросы распределения накладных расходов, поскольку традиционный порядок в условиях сложных технологических процессов усредняет получаемые значения распределения из-за игнорирования факторов, отражающих причинно-следственную связь между бизнес-процессами и их накладными расходами.

Накладные расходы, локализованные с помощью использования метода ABC, требуют непрерывного мониторинга не только фактических значений, но и отклонений от их нормативной величины. Это осуществляется с помощью бюджетного метода учета затрат по видам деятельности, завершающего цикл "план - реализация плана - контроль и анализ полученных результатов", тем самым, формируя базу для управленческого контроля накладных расходов.

Существующий повышенный интерес к установлению причинно-следственных связей между накладными расходами и видами деятельности в разрезе бизнес-процессов, основанных на пересмотре критериев группировки накладных расходов, методов их распределения и перераспределения, обуславливает проведение исследования вопросов организации управленческого учета и анализа накладных расходов в системе ABC.

**Степень разработанности проблемы.** Вопросы управленческого учета накладных расходов как группы производственных затрат являются одним из основных предметов исследования в трудах таких ученых как: А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, И.Н. Богатой, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, Н.А. Ермаковой, В.Б. Ивашкевича, С.А. Пиколаевой, П.П. Новиченко, В.Ф. Паляя, Л.В.И. Петровой, А.Ю. Соколова, С.А. Стукова, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремета, К.В. Щиборща и др.. В числе зарубежной литературы по названной теме следует называть работы К. Друри, Р. Мюллендорфа, Б. Нидлза, Дж. Г. Сигела, Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена, Дж.К. Шима и др.

В то же время многие вопросы учета накладных расходов в условиях использования разных методов учета затрат и систем управления затратами: директ-костинг, стандарт-костинг, позаказный, попроцессный, по видам деятель-

ности, целевое калькулирование, метод на основе движения продукта и др., до настоящего времени носят дискуссионный характер.

Недостаточная теоретическая и практическая разработанность проблем организации управленческого учета накладных расходов обусловили выбор темы настоящего диссертационного исследования и определили постановку его цели и задач.

**Целью диссертационного исследования** является разработка теоретических положений и рекомендаций по организации управленческого учета и анализа накладных расходов, основанного на применении метода ABC.

**Задачи исследования.** В рамках поставленной цели предполагается решение следующих задач:

- определить порядок группировки накладных расходов для организации их учета и анализа в системе ABC;
- дать рекомендации по организации учета информационных потоков накладных расходов по видам деятельности в разрезе бизнес-процессов;
- выявить особенности организации аналитического учета накладных расходов в системе ABC;
- разработать методику распределения и перераспределения накладных расходов на содержание рабочих мест управленческого персонала;
- определить принципы построения информационной базы анализа фактических и нормативных значений накладных расходов с использованием бюджетного метода в системе ABC;
- разработать методику факторного анализа расходов на содержание рабочих мест управленческого персонала.

**Объектом исследования** избраны электротехнические промышленные предприятия Саратовской области.

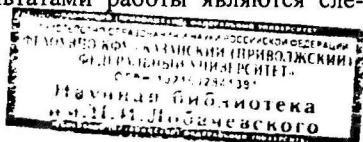
**Предметом исследования** являются теоретические и практические проблемы организации управленческого учета и анализа накладных расходов промышленных предприятий.

**Методологической основой исследования** послужили методы научного исследования: выборочное наблюдение, обследование, группировка, сравнение, анализ и обобщение.

**Информационной базой исследования** послужили законодательные акты и нормативные документы государственных органов власти Российской Федерации и Саратовской области, статистические данные Госкомстата РФ и Госкомстата по Саратовской области. Информация, опубликованная в экономической литературе, периодической печати и на сайтах Интернета по изучаемой проблеме, труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам управленческого учета и анализа накладных расходов.

**Научная новизна проведенного исследования** заключается в обосновании организации управленческого учета накладных расходов промышленных предприятий, и разработки методики их анализа.

Наиболее существенными научными результатами работы являются следующие:





- определен порядок группировки накладных расходов в зависимости от выполняемых управленческих или исполнительских функциональных обязанностей и последовательности их распределения в системе ABC;

- предложена модель информационных потоков учета накладных расходов по управленческим и исполнительским функциональным обязанностям в разрезе видов деятельности по бизнес-процессам;

- предложена многоуровневая иерархическая система аналитического учета накладных расходов в системе ABC;

- разработана методика учетного отражения результатов распределения и перераспределения накладных расходов по видам деятельности, основанная на их взаимосвязи между базами распределения и изготавливаемым продуктом;

- разработана на базе принципов бюджетирования методика формирования учетно-аналитической базы анализа накладных расходов на содержание рабочих мест управленческого персонала;

- разработана методика анализа накладных расходов на содержание рабочих мест управленческого персонала на основе двухфакторной модели расчета их величины.

**Теоретическая и практическая значимость работы** обусловлена актуальностью исследуемых проблем. Основные выводы и положения работы расширяют теоретическую, эмпирическую и методическую базу исследования проблем калькулирования расходов на содержание рабочих мест управленческого персонала в разрезе функциональных обязанностей по видам деятельности предприятий промышленности в системе ABC.

Результаты исследования могут использоваться при формировании учетно-аналитической информации о расходах на содержание рабочих мест управленческого персонала предприятия промышленности в управленческом учете для оптимизации накладных расходов и повышения точности калькулирования себестоимости продукта через систему носителей затрат.

**Апробация результатов исследования.** Основные теоретические положения диссертационной работы и практические рекомендации исследования раскрыты в докладах на научно-практических конференциях, опубликованы в форме статей и тезисов в сборниках научных трудов и тезисов докладов, а также в отраслевых периодических изданиях, список которых приведен в конце автореферата. По результатам исследования опубликовано 6 работ общим объемом 1,96 печатных листа.

Отдельные рекомендации автора по организации управленческого учета и анализа накладных расходов внедрены в деятельность ЗАО "Опытный завод НИИХИТ".

**Объем и структура диссертации.** Работа имеет следующую структуру, определенную предметом исследования и совокупностью решаемых задач:

Введение

Глава 1. Теоретические аспекты учета и анализа накладных расходов с использованием метода ABC

1.1. Порядок группировки накладных расходов в системе ABC

1.2. Информационные потоки накладных расходов по видам деятельности в системе ABC

Глава 2. Методические проблемы организации управленческого учета накладных расходов в системе ABC

2.1. Аналитический учет накладных расходов на содержание рабочих мест управленческого персонала

2.2. Проблемы распределения и перераспределения накладных расходов на содержание рабочих мест управленческого персонала в системе ABC

Глава 3. Анализ накладных расходов на содержание рабочих мест управленческого персонала в системе ABC

3.1. Принципы построения информационной базы анализа накладных расходов по видам деятельности

3.2. Методика факторного анализа накладных расходов инновационного бизнес-процесса

Заключение

Библиографический список литературы

Приложения

Объем диссертации составляет 135 страниц. Список использованной литературы содержит 129 источников. В работе 14 приложений, 24 таблицы и 7 рисунков.

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

В настоящее время доля накладных расходов в общих суммарных затратах промышленного предприятия составляет 60%, что связано с усложнением производственно-технологических процессов, увеличением численности высококвалифицированного управленческого персонала, широким использованием компьютерных технологий в качестве средств коммуникаций и повышением требований к содержанию и стилю оформления зданий аппарата управления. Кроме того, рост накладных расходов в современном бизнесе обуславливается сложным моделированием бизнес-процессов изготовления продукции и поэтому использование традиционных методов учета затрат и калькулирования не обеспечивает, с одной стороны, формирование информации о результативности и эффективности бизнес-процессов и видов деятельности, а, с другой, достоверное калькулирование продукции. В этих условиях возросла потребность в создании эксклюзивной системы учета и анализа накладных расходов для конкретного промышленного предприятия.

Следует отметить, что в отношении накладных расходов, как показало изучение экономической литературы, имеет место наличие разных подходов к их понятию. Так, в отечественных трудах одними авторами<sup>1</sup> в основу выделения

---

<sup>1</sup> Ю.А. Бабасв, Сахирова И.П., Бухалков М.И., А.Д. Шеремет, Бердникова Т.Б., Палий В.Ф., Палий В.В., Керимов В.Э., Камышанов П.И., Барсукова И.В., Густяков И.М.

накладных расходов положен технологический процесс; другими<sup>2</sup> - способ их включения в себестоимость, а в зарубежной литературе - виды деятельности предприятия. В подходах отечественных ученых-экономистов к определению понятия "накладные расходы" имеет место отождествление терминов накладных расходов с косвенными. Кроме того, как показали исследования, внутри традиционной группировки накладных расходов также имеет место несодназначность их отнесения к общепроизводственным и общехозяйственным. Все это не позволяет сформировать информационную базу для дифференцированного распределения накладных расходов в разрезе видов деятельности с целью поиска резервов снижения себестоимости продукции.

Решение данной проблемы, как показали теоретические исследования, заключается в применении прогрессивного метода АВС, в рамках которого формируется современное информационное поле о накладных расходах и их причинно-следственной связи с конкретным продуктом через определение носителей затрат для каждого вида деятельности. Создание такой базы данных обеспечит формирование более совершенного исчисления затрат по видам деятельности, на основе которого формируется ценовая политика предприятия. Однако в действующей практике учета затрат информация о накладных расходах, формируемая в традиционной системе бухгалтерского финансового учета, недостаточно информативна, поскольку отсутствуют сведения о накладных расходах, приходящихся на содержание и обслуживание каждого рабочего места административно-управленческого персонала, определенного штатным расписанием. Повышение информативности о накладных расходах аппарата управления для организации их учетно-аналитического обеспечения в системе АВС основывается, как показали исследования, на:

- подробном описании выполняемых согласно штатному расписанию функциональных обязанностей административно-управленческим персоналом, которые рекомендуем подразделять на «управленческие», связанные с руководящей деятельностью, и «исполнительские», связанные с непосредственным исполнением работ бизнес-процесса;
- проведении хронометрирования затраченного времени на выполнение управленческих и исполнительских функциональных обязанностей штатной единицы на базе рекомендованного опросного листа, фрагмент которого представлен в табл.1 на стр.9;
- распределении накладных расходов, сформированных по уровням их сбора и регистрации, в разрезе управленческих и исполнительских функциональных обязанностей штатной единицы.

Эта последовательность формирования информации с накладных расходов по уровням их сбора и регистрации лежит в основе предлагаемого порядка группировки накладных расходов, фрагмент которого представлен на рис. 1.

---

<sup>2</sup> Янковский К.П., Мухарь И.Ф., Вахрушина М.А.



**Рис. 1. Фрагмент порядка группировки накладных расходов в зависимости от выполняемых управленческих и исполнительских функциональных обязанностей и последовательности их распределения в системе АВС**

При этом создание информационной базы о стоимости содержания рабочих мест административно-управленческого персонала (оплата труда, амортизационные отчисления используемого штатными единицами оборудования, содержание площади, представленной под рабочее место) позволяет выявить причинно-следственную связь накладных расходов с управленческими и исполнительскими функциональными обязанностями путем их хронометрирования на базе разработанного опросного листа (Таблица 1).

**Таблица 1. Фрагмент опросного листа затраченного времени на выполнение функциональных обязанностей основного и вспомогательного административно-управленческого персонала по инновационному процессу**

Вид деятельности инновационного бизнес-процесса	Перечень функциональных обязанностей	АУП	
		Начальник лаборатории	Инженер-конструктор АБ
Исследовательская деятельность	Выполнение НИОКР по разработке литевых элементов и батарей		30%
	Управление разработками и внедрением новых типов батарей ...	25%	
Технологические разработки	Исследование и разработка технологии изготовления деталей		10%
	Управление разработками технологической и эксплуатационной документации на литевые батареи...	28%	
Конструкторские разработки	Разработка конструкций литевых элементов и батарей		20%
	Разработка технических условий входного контроля материалов ...		5%

Важным источником информации о стоимости рабочих мест управленческого персонала являются сведения о расходах на содержание:

- офисной площади, непосредственно занимаемой каждым сотрудником;
- оборудования, используемого каждой штатной единицей основным и вспомогательным управленческим персоналом;
- штатной единицы вспомогательного персонала, оказывающей услуги штатной единице основного административно-управленческого персонала;
- информационных коммуникаций (Интернет, система Гарант и др.).

Сбор этой информации рекомендуем осуществлять в аналитической таблице о накладных расходах на содержание рабочих мест, сгруппированных по бизнес-процессам и видам деятельности: "Заготовление - Производство - Инновационные разработки - Менеджмент качества - Сбыт и маркетинг - Управление предприятием", фрагмент которой представлен в таблице 2.

При этом для каждого бизнес-процесса определен состав накладных расходов и сгруппирован в разрезе следующих видов деятельности:

- управление закупками; заключение договоров на поставки комплектующих; приемка поступающих комплектующих; содержание склада; выдача и перемещение комплектующих - по бизнес-процессу «Заготовление»;
- управление исследовательской деятельностью; управление технологическими разработками; управление конструкторскими разработками; управление производством литевых источников тока – по бизнес-процессу «Инновационные разработки»;

**Таблица 2. Фрагмент предлагаемой аналитической таблицы о накладных расходах на содержание рабочих мест, подлежащих распределению на управленческие и исполнительские функциональные обязанности в разрезе видов деятельности**

Наименование: бизнес-процесса/ вида деятельности/ функциональных обязанностей/ долж- ности	Фонд оплаты труда			Ква- ли- фи- ка- ция	От- дел/ под- разде- ление	Зани- мае- мая пло- щадь АУП, кв.м.	Перечень оборудо- вания, неохо- димого для вы- полнения обязан- ностей	Пер- воначаль- ная стои- мость, руб	Амор- тиза- ционные отчис- ле- ния, р уб.	Затраты на обслуживание рабочего места АУП, руб.					
	всего	в том числе								расхо- ды на	канц- то- вары	услуги, оказы- ваемые АУП	содер- жа- ние и ре- монт орг- тех- ники		
		Оклад, час. тариф. опла- та, р уб.	Над- бав- ка, р уб.											коман- диров- ки	теле- фон- ные пере- гово- ры
Управление предприятием/ Общее управление предприятием; Согласование смет															
Ген. д-р	26700	18000	5400	1	Рук. рук	30	Комп.	32179	15912						
							Кабинет	39606	15912						
							ИТОГО		15912	152386	78000	7713	3000	101569	3000
Заготовление; Сбыт и маркетинг/ Управление закупками; Управление складским хозяйством; Комплектация участков материа- лами; Рекламная деятельность															
Начальник отдела	8450	6500	1950	1	Рук. ОМ-ТСиС	14	Комп. Принтер	31535 21646	23944 8775						
							ИТОГО	53181	32719		9856	1542	1000	37660	1500
Инновационные разработки / Исследовательская деятельность/ Проведение НИОКР; Проверка материалов															
Лаборант	2930	2250	680	1	Спе-ц. бор.	12	стол вы-тяжной	21829	4732			15247	1000		
Менеджмент качества / Осуществление технического контроля/ Операционный контроль/ Выборочные проверки															
Контр. мастер	13200	3400	1000	3	Спе-ц. отгр.	5	плитка керамогранитная	7660	5376			3856	500		

- организация выпуска готовой продукции; подбор и комплектация оборудования производства; контроль за эксплуатацией оборудования – по бизнес-процессу «Производство»;

- осуществление технического контроля; управление системой качества; обеспечение эффективной эксплуатации оборудования; контроль за соблюдением технологической дисциплины; освидетельствование оборудования; осуществление проверок технического состояния оборудования – по бизнес-процессу «Менеджмент качества»;

- управление сбытом; заключение договоров и контакты с потребителями; комиссионные расходы региональным агентам; рекламная деятельность – по бизнес-процессу «Сбыт и маркетинг»;

- выставление счетов и проведение расчетов; управление персоналом; ведение учета; связь; хозяйственное обслуживание – по бизнес-процессу «Управление предприятием».

На базе рекомендуемой группировки формируется информации о накладных расходах в разрезе функциональных обязанностей, стоимость которых подлежит распределению и перераспределению через определение носителей видов деятельности и затрат.

Как показали проведенные исследования, наиболее сложным вопросом в калькулировании по методу АВС является распределение и перераспределение расходов на содержание рабочих мест управленческого персонала в бизнес-процессе "Инновационные разработки", которые в экономической литературе рекомендуют относить на расходы будущих периодов без распределения. Однако применение системы АВС предполагает сведение к минимуму накладных расходов по всем бизнес-процессам, включая инновационный, а это требует выявления причинно-следственных связей накладных расходов по функциональным обязанностям в разрезе видов деятельности с номенклатурой изготавливаемой продукции.

В решение поставленной проблемы рекомендован следующий алгоритм проведения расчетов по распределению общей суммы накладных расходов по управленческим и исполнительским функциональным обязанностям в разрезе видов деятельности бизнес-процесса "Инновационные разработки":

- распределение накладных расходов по управленческим функциональным обязанностям видов деятельности "Исследовательская деятельность", "Технологические разработки" и "Конструкторские разработки" на исполнительские функциональные обязанности видов деятельности, входящих в бизнес-процесс "Инновационные разработки" и связанные с проведением НИОКР;

- определение баз распределения по управленческим функциональным обязанностям в разрезе видов деятельности бизнес-процесса "Инновационные разработки";

- расчет ставки базы распределения по управленческим функциональным обязанностям, являющимися промежуточным объектом калькулирования.

Как показали проведенные исследования экономической литературы, используются различные базы распределения, которые можно применять к функ-



циональным обязанностям видов деятельности инновационного бизнес-процесса:

- рабочее время штатных единиц, выполняющих управленческие функциональные обязанности, полученное по результатам традиционного анкетирования

- количество проведенных НИОКР.

Однако согласно принципам системы АВС следует использовать большее число баз распределения, наиболее тесно коррелирующее с фактическими накладными расходами. Учитывая это требование, рекомендуем на этапе распределения накладных расходов по управленческим функциональным обязанностям исследовательского вида деятельности инновационного бизнес-процесса: "Управление проведением НИОКР по созданию герметичных малогабаритных аккумуляторных батарей", "Управление разработками герметичных аккумуляторных батарей", "Управление разработками и внедрением новых типов щелочных аккумуляторных батарей", применять следующие базы распределения:

- количество разработанных технологических карт;
- количество технологических проектов;
- количество проведенных испытаний;
- количество разработанной конструкторской документации.

В целях отражения информации распределения накладных расходов по функциональным обязанностям в разрезе видов деятельности предлагаем организовать учет на основе разработанной многоуровневой системы субсчетов к счету 25 "Общепроизводственные расходы" и счету 26 "Общехозяйственные расходы" в следующей последовательности на аналитических счетах:

- первого уровня формируется информация о накладных расходах по местам возникновения затрат: отделы, цехи, мастерские. При этом количество знаков кодов зависит от количества мест возникновения затрат;

- второго уровня формируется информация о накладных расходах по статьям затрат. В зависимости от принятой номенклатуры применяется двузначный код;

- третьего уровня формируется информация о накладных расходах по бизнес-процессам. Используется однозначный код с присвоением следующих субсчетов: 1 - заготовление; 2 - инновационные разработки; 3 - производство; 4 - менеджмент качества; 5 - сбыт и маркетинг; 6 - управление предприятием;

- четвертого уровня формируется информация о накладных расходах по функциональным обязанностям административно-управленческого персонала в разрезе видов деятельности. Так, для инновационного бизнес-процесса используется однозначный код с присвоением следующих субсчетов: 1 - исследовательская деятельность; 2 - технологические разработки; 3 - конструкторские разработки; 4 - производство литиевых источников тока;

- пятого уровня формируется информация о накладных расходах по управленческим и исполнительским функциональным обязанностям. Количество знаков кода зависит от количества выполняемых функциональных обязанностей;



- шестого уровня формируется информация о накладных расходах по видам продукции. При этом количество знаков кодов зависит от количества изготавливаемой продукции.

Методика учетного отражения результатов распределения накладных расходов представлена бухгалтерской записью на примере инновационного бизнес-процесса:

		счет 1 уровня	счет 2 уровня	счет 3 уровня	счет 4 уровня	счет 5 уровня
<b>Дебет</b>	сч. 25 "Общепроизводственные расходы" субсчет "Исполнительские функции"	1 - Лаборатория разработок; 2 - Сектор малогабаритных щелочных аккумуляторов	1 - Заработная плата персонала управления 2 - ЕСН 3 - Материалы 4 - Связь 5 - Амортизационные отчисления	2 - Инновационные разработки	1 - Исследовательская деятельность	Разработка технологических процессов изготовления и сборки малогабаритных аккумуляторных батарей
<b>Кредит</b>	сч. 25 "Общепроизводственные расходы" субсчет "Управленческие функции"	1 - Лаборатория разработок; 2 - Сектор малогабаритных щелочных аккумуляторов	1 - Заработная плата персонала управления 2 - ЕСН 3 - Материалы 4 - Связь 5 - Амортизационные отчисления	2 - Инновационные разработки	1 - Исследовательская деятельность	Управление производством НИОКР по созданию герметичных малогабаритных аккумуляторных батарей

Отраженные результаты промежуточного распределения накладных расходов по управленческим функциональным обязанностям и накладные расходы по исполнительским функциональным обязанностям на счете 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы" подлежат перераспределению на объекты затрат. Перераспределение накладных расходов по исполнительским функциональным обязанностям производится на основе разработанных баз распределения, обоснованных причинно-следственной связью с выполняемыми функциями штатными единицами административно-управленческого персонала.

Перераспределение накладных расходов функциональных обязанностей штатных единиц, занимающихся анализом брака и проведением отбора средств обработки изделий, представлено на примере инновационного бизнес-процесса в рекомендуемой форме отчета, фрагмент которого представлен в Таблице 4.

**Таблица 4. Фрагмент перераспределения накладных расходов инновационного бизнес-процесса вида деятельности "Технологические разработки" на объекты затрат видов деятельности "Производство литиевых источников тока"**

Виды функциональных обязанностей производственной деятельности, на которые перераспределяются накладные расходы (счет 20)	Анализ причин брака при производстве и эксплуатации выпускаемой продукции		Проведение работ по отбору оптимальных средств обработки, изготовления изделий	
	База перераспределения – расчетное время выполнения анализа		База перераспределения - количество проведенных работ	
	Ставка затрат на единицу базы перераспределения, руб. на время выполнения		Ставка затрат на единицу базы перераспределения, руб. на единицу проведенных работ	
	38245/3,6=10623,61111		38245/231=165,5617135	
	База перераспределения – расчетное время выполнения анализа, ч.	Перераспределение по функциональным обязанностям, руб.	База перераспределения - количество проведенных работ, ед.	Перераспределение по видам деятельности, руб.
Изготовление деталей	1,5	15935,41	156	25827,63
Сборка	0,4	4249,44	75	12417,13
Контроль качества	1,2	12748,33		
Упаковка	0,5	5311,81		
<b>Итого</b>	<b>3,6</b>	<b>38 245</b>	<b>231</b>	<b>38 245</b>

Методика учетного отражения результатов перераспределения накладных расходов представлена бухгалтерской записью на примере инновационного бизнес-процесса:

		счет 1 уровня	счет 2 уровня	счет 3 уровня	счет 4 уровня	счет 5 уровня
<b>Дебет</b>	сч. 20 "Основное производство" статья "Общепроизводственные расходы"	1 – Цех по изготовлению аккумуляторных батарей	1 - Заработная плата персонала управления 2 – ЕСН 3 – Материалы 4 – Связь 5 - Амортизационные отчисления	2 – Инновационные разработки	1 – Исследовательская деятельность	Изготовление деталей
<b>Кредит</b>	сч. 25 "Общепроизводственные расходы" субсчет "Исполнительские функции"	1 -Лаборатория разработок; 2 - Сектор литиевых источников тока; 3 - Сектор малогабаритных щелочных аккумуляторов	1- Заработная плата персонала управления 2 – ЕСН 3 – Материалы 4 – Связь 5 - Амортизационные отчисления	2 - Инновационные разработки	1 – Исследовательская деятельность	Разработка технологических процессов изготовления и сборки малогабаритных аккумуляторных батарей

Полученная по результатам распределения и перераспределения себестоимость видов деятельности и изготавливаемой продукции создает дополнительные возможности для контроля за накладными расходами. Однако, как показали исследования, для корректировки накладных расходов по видам деятельности требуется формирование на предприятии системы бюджетов, которые учитывают взаимосвязь накладных расходов по функциональным обязанностям с изготавливаемой продукцией.

При формировании бюджетов осуществляется контроль накладных расходов через механизм гибкого планирования, который основывается на расчете нормативов накладных расходов для определения прогнозируемой их величины по функциональным обязанностям.

Формирование гибкого плана накладных расходов, показывающего изменение планируемой их суммы в зависимости от изменения базового показателя, рекомендуем осуществлять в следующей форме (Таблица.5).

**Таблица 5. Фрагмент гибкого плана накладных расходов по функциональным обязанностям инновационного бизнес-процесса**

Базовый показатель и накладные расходы по функциональным обязанностям АУП	Ставка затрат	Прогноз базовых показателей и расчетные накладные расходы по функциональным обязанностям АУП			
<i>Базовый показатель</i> - количество проведенных испытаний		135	140	145	150
Проведение испытаний по наладке и освоению технологического оборудования и оснастки	222	30000	31111	32190	33300
<i>Базовый показатель</i> - количество разработанных чертежей		50	55	60	65
Разработка рабочих чертежей изделий	300	15000	16500	18000	19500
<i>Базовый показатель</i> - количество проведенных расчетов по проектам		350	400	450	500
Проведение технических расчетов по проектам	285,7	100 000	114285,7	128565	142850
<i>Базовый показатель</i> - количество проведенных испытаний		35	40	45	50
Проведение испытаний изделий	285,7	10000	11428,6	12856,5	14285
<i>Всего:</i>		155 000	173 325	191 612	209 935

Следует отметить, что созданная на базе предложенного гибкого плана информация о накладных расходах не позволяет выявить причины возникновения отклонений, а также не определяет характер управленческих действий по их корректировке. Возможность выявить причины возникновения отклонений и выработать корректирующие действия зависит от правильности прогнозирования накладных расходов, а также от аналитических приемов, используемых при анализе контролируемых параметров.

В качестве основного аналитического инструментария в системах учета затрат по видам деятельности используется анализ отклонений фактических и нормативных показателей, позволяющий выявить и оценить факторы отклонения.

Для анализа накладных расходов по функциональным обязанностям в разрезе видов деятельности предлагаем применять следующую модель анализа отклонений по накладным расходам, обусловленных двумя факторами: базой распределения накладных расходов по функциональным обязанностям и их ставкой распределения:

$$\Delta Fb_{p\ ij} = \Delta B_p \times C_{p0} \quad (1)$$

где  $\Delta Fb_{p\ ij}$  - отклонение за счет базы распределения;  $\Delta B_p$  - отклонение величины базы распределения;  $C_{p0}$  - плановая величина ставки распределения

$$\Delta Fb_{p\ ij} = B_{p0} \times C_{pp} \quad (2)$$

где  $\Delta Fb_{p\ ij}$  - отклонение за счет базы распределения;  $B_{p0}$  - плановая величина базы распределения;  $C_{pp}$  - расчетная величина ставки распределения

$$\Delta Fc_{p\ ij} = \Delta C_p \times B_{p1} \quad (3)$$

где  $\Delta Fc_{p\ ij}$  - отклонение за счет ставки распределения;  $\Delta C_p$  - отклонение величины ставки распределения;  $B_{p1}$  - фактическая величина базы распределения.

Информация, полученная по результатам анализа накладных расходов необходима как для контроля текущей деятельности, так и для стратегического управления предприятием, где принимаются решения о результативности видов деятельности.

В заключении диссертации сформулированы основные результаты исследования, выводы по наиболее значимым проблемам, решение которых могут способствовать правильной организации управленческого учета накладных расходов по видам деятельности предприятия.

## СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Протасов А.Е. Проблемы организации управленческого учета накладных расходов предприятий электротехнической промышленности/ Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. - №4 (23) 2008 - 0,45 п.л.
2. Протасов А.Е. Модель информационных потоков накладных расходов в системе ABC / Региональная экономика: теория и практика. - 34(91) декабрь, 2008.- 0,45 п.л.

### Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

3. Протасов А.Е. Основные принципы построения бюджетов в системе управленческого учета// Общество XXI века: социально-экономические проблемы и перспективы развития: Сб. науч. трудов по материалам региональной научно-практической конференции молодых ученых 6 апреля 2007 г./Под ред. д-ра экон. наук., профессора В.А. Русановского/ Саратовский государственный социально-экономический университет. - Саратов, 2007. - 0,24 п.л.
4. Протасов А.Е. Методика внедрения системы JIT на отечественных предприятиях// Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика: сбор

ник статей IV Всероссийской научно-практической конференции. - Пенза: РИО ПГСХА, 2007г. - 0,21 п.л.

5. Протасов А.Е. Некоторые аспекты организации управленческого учета на предприятиях электротехнической промышленности// Социально-экономическое развитие России: Проблемы, поиски. Решения: Сборник научных трудов по итогам научно-исследовательской работы Саратовского государственного социально-экономического университета в 2006 году. Ч.2/ Саратовский государственный социально-экономический университет. - Саратов, 2007. - 0,19 п.л.

6. Протасов А.Е. Проблемы внедрения системы АВС на примерс предприятия электротехнической промышленности// Поволжский гуманитарный журнал: <http://journal.seun.ru/journal.html>. 2006г. - 0,42 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 14.11.08  
Бумага типогр. №1  
Печать офсетная  
Заказ №404

Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>  
Гарнитура "Times"  
Уч.-изд. л. 1,0  
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского  
государственного социально-экономического университета.  
410003, Саратов, Радищева, 89.



